



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15892.720041/2012-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.345 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 04 de junho de 2020
Recorrente UNIMED DE AVARÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado para compensação, restituição ou pedido de ressarcimento veiculado mediante PER/DCOMP, pela via administrativa. Inteligência do art. 170 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Dayan da Luz Barros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva, Rafael Zedral, Marcelo José Luz de Macedo e Thiago Dayan da Luz Barros

Relatório

Em atenção aos princípios da economia e celeridade processual, transcrevo o relatório produzido no Acórdão nº 16-58.992 da 5ª Turma da DRJ/SPO, de 27/06/2014 (fls. 1761 a 1769):

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face de despacho decisório de fls. 48/53, mediante o qual a DRF/Bauru/SP reconheceu parcialmente o crédito pleiteado e, conseqüentemente, não homologou as compensações declaradas mediante apresentação dos PER/DCOMP nº 17043.29849.050508.1.3.05-8642,

23215.00597.210707.1.3.05-8233 e 04669.29046.070512 .1.7.05-9053, referentes a compensação de créditos de IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho relativos ao período de janeiro/2008 a setembro/2008 com débitos de IRRF sobre valores pagos aos cooperados ou associados.

A autoridade administrativa não acolheu a pretensão da interessada pelos seguintes motivos:

- *a contribuinte tem como atividade a operação de planos de saúde que, segundo o inciso 11 do art. 1º da Lei nº 9.656, de 1998, com a redação dada pelo art. 1º da MP nº 2.177-44, de 2001, que define como Operadora de Plano de Assistência à Saúde a pessoa jurídica constituída sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, ou entidade de autogestão, que opere produto, serviço ou contrato de que trata o inciso I daquele artigo, ou seja, Plano Privado de Assistência à Saúde;*
- *conforme Resolução Normativa da Agência Nacional de Saúde Suplementar nº 100, de 3 de junho de 2005, o preço pago às Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde pode ser pós-estabelecido ou pré-estabelecido;*
- *No caso de o preço do contrato ser pré-estabelecido, o pagamento é realizado independentemente do efetivo uso do serviço, ou seja, paga-se a prestação mensal pré-estabelecida mesmo que nenhum beneficiário do contrato receba atendimento médico no período ou, ainda, que o custo efetivo dos serviços de medicina executados em determinado mês seja maior do que a mensalidade devida. Não há vinculação entre o desembolso financeiro e as atividades executadas, ou seja, o valor da contraprestação pecuniária é efetuado antes da utilização das coberturas contratadas;*
- *Desse modo, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a Cooperativas de Trabalho Médico, na condição de Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, decorrentes de contratos pactuados na modalidade de pré-pagamento, que estipulem o pagamento mensal de valores fixos pelo contratante, independentemente da efetiva utilização dos serviços pelo segurado, da natureza dos serviços prestados, do número de procedimentos realizados etc., não se confundem com as receitas decorrentes da prestação de serviços profissionais de medicina ou correlatos, não estando sujeitas, portanto, as primeiras, à retenção na fonte do imposto de renda, prevista no art. 652 do RIR/99 (artigo 45 da Lei nº 8.981/95);*
- *A interessada não atendeu à intimação para discriminar as retenções decorrentes de contratos firmados na modalidade de pagamento pela efetiva prestação dos serviços prestados por seus associados, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, comprovando a natureza das operações por meio de documentos hábeis e idôneos (como contratos, faturas, etc), bem como as retenções sofridas mediante apresentação dos "Comprovantes de Rendimentos e Imposto de Renda Retido na Fonte, nos termos do artigo 55 da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985;*
- *A autoridade administrativa invocou o artigo 333 do CPC e artigo 40 da Lei nº 9.784/99 para destacar que cabe à interessada o ônus de provar fato constitutivo do seu direito, no caso, o alegado crédito decorrente de IRRF sobre pagamentos efetuados a cooperativa de trabalho e que o não atendimento a intimação enseja o arquivamento do processo;*

- *Não comprovadas a certeza e a liquidez de que o valor apurado seria passível de utilização a título de crédito de IRRF sobre cooperativa de trabalho, não foram homologadas as Declarações de Compensação analisadas.*

Inconformada com a mencionada decisão, da qual teve ciência em 22/05/2012 (AR a fl. 69), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 22/06/2012, a fls. 103/111, alegando, em apertada síntese:

- *A autoridade administrativa não homologou o pedido de compensação sob o argumento de que a recorrente não comprovou as retenções sofridas, fundamentando-se no entendimento de que apenas mediante comprovação do recolhimento pelas contratantes dos serviços é que as compensações poderiam ser homologadas;*
- *Contudo, a não apresentação dos comprovantes de recolhimentos feitos pelas fontes pagadoras jamais poderia ser motivo suficiente para a não homologação da compensação dos PER/DCOMP 17043.29849.050508.1.3.05-8642, 23215.00597.210707.1.3.05-8233 e 04669.29046.070512.1.7.05-9053.*
- *Devem ser homologados, ao menos, os valores alusivos a pagamentos realizados diante de contratos de pré-pagamento, nos quais não incide o IRRF nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92, conforme esclarecido na Solução de Consulta nº 55 da SRRF08/DISIT, direcionada a uma co-irmã à qual a recorrente é filiada, em idêntica situação.*

A 5ª Turma da DRJ/SPO, por sua vez, indicou (fl. 1764) que o indeferimento inicial do pleito por parte da DRF se deu por dois motivos, a saber:

- (i) não apresentação por parte da contribuinte dos Comprovantes de Rendimentos e Imposto de Renda Retido na Fonte, e
- (ii) não comprovação pela contribuinte da natureza das operações correspondentes ao IRRF informado no PER/DCOMP (para que a autoridade pudesse averiguar o enquadramento no artigo 45 da Lei nº 8.541/92).

Por fim, referida DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da cooperativa contribuinte, por entender que a apresentação dos Comproveres de Rendimentos e de Retenção de IRRF seria o meio probatório adequado para comprovar a retenção do imposto incidente sobre rendimentos pagos ou creditados (fl. 1767), nos termos do art. 929, art. 942 e art. 943 do Regulamento do Imposto de Renda vigente à época (Decreto nº 3000/99), e também por conta da não demonstração da natureza das operações relativas aos pagamentos sobre os quais incidiu o referido IRRF (fl. 1768).

A DRJ entendeu ainda, fl. 1768, equivocada a alegação da contribuinte de que poderiam ser constituídos como crédito aqueles decorrentes de IR retido pela remuneração de contratos sob o regime de pré-pagamento, já que contratos dessa natureza, por não terem por base serviços previamente prestados, não estarei sujeitos ao IRRF, ou seja, não seriam créditos por não serem objeto de incidência do IRRF, nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.541/92.

A empresa contribuinte, por sua vez, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1775 a 1785), em 07/08/2014, alegando:

- a) que seria aplicável à recorrente o regime do “pré-pagamento”, fl. 1776, não sendo aplicável o art. 45 da Lei 8.541/92;
- b) que teria havido por parte do Fisco a desconsideração da documentação acostada aos autos (faturas das empresas, cujos valores de retenção teriam sido indicados nas PER/DCOMPs), não havendo dúvidas de que se trataria de contratos sob regime de “pré-pagamento”, fls. 1777 a 1779;
- c) que seria inaplicável o art. 40 da Lei Federal nº 9.784/1999 (fl. 1779);
- d) que não poderia, fl. 1784, ser apenada pelo não cumprimento adequado do dever de pagamento atribuído a terceiro (erro no código do DARF, por parte da fonte pagadora);
- e) que a obrigação que se dirigiu à contribuinte, na verdade, seria obrigação acessória da fonte pagadora, cujo cumprimento seria medida impossível, na medida em que não haveria meios legais de compelir a fonte pagadora em fazê-lo, fl. 1781;

f) que é a RFB que possui meios para requisitar da fonte pagadora as informações relativas ao pagamento dos tributos, fl. 1781.

Vale ressaltar que o presente processo foi apensado ao processo administrativo nº 10825721227201294, constando neste último o relatório intitulado “Extrato do Processo”, o qual indica os débitos objeto de análise no presente processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Dayan da Luz Barros, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º e do art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), atualizada pela Portaria MF nº 329/2017, na medida em que a análise do presente processo se refere ao pedido de compensação de crédito oriundo de IRRF, ano-calendário 2008.

Observo ainda que o recurso é tempestivo (interposto em 07/08/2014, conforme protocolo da RFB, fl. 1775, face à intimação dos Correios com recebimento pela empresa contribuinte datado de 10/07/2014, fl. 1773) e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Acerca das argumentações de mérito da empresa Recorrente, que defende praticar a modalidade do “pré-pagamento” (mensalidade não associada a uma prestação efetiva dos serviços), não há prova cabal de que a mesma somente teria praticado o “pré-pagamento” nas operações que deram ensejo a referidos valores objeto de crédito.

Isso, porque, a título de exemplo, verificou-se que ora foram prestados serviços de pré-pagamento, ora de pós-pagamento, a exemplo dos seguintes:

PÓS-PAGAMENTO (PAGAMENTO POR EFETIVOS SERVIÇOS PRESTADOS), fl. 115., BASE PARA IRRF

- 1.2 - Os serviços assistências à saúde ora contratados definem-se como Plano em Custo Operacional cuja modalidade consiste em que a CONTRATANTE paga à UNIMED exclusivamente os serviços prestados aos usuários, tendo por base os custos dos prestadores dos serviços, sendo que somente os custos dos procedimentos remunerados em CH's - Coeficiente de Honorários Médicos, serão acrescidos de Custeio de Administração.

PRÉ-PAGAMENTO (PAGAMENTO POR MENSALIDADE INDEPENDENTEMENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS), fl. 146, BASE PARA IRRF

10 – PAGAMENTO

10.1 – A CONTRATANTE pagará a título de taxa de inscrição por usuário inscrito, e a cada nova inscrição, a quantia correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) do valor da mensalidade prevista em 10.2.

10.2 – A CONTRATANTE pagará mensalmente à UNIMED, a mensalidade cujos preços são ajustados, calculados em função de cada usuário inscrito, titular e dependente, considerando-se a respectiva faixa etária.

FAIXA ETÁRIA	VALORES DE COBRANÇA
0 a 18 anos	R\$ 46,00
19 a 23 anos	R\$ 60,00
24 a 28 anos	R\$ 82,00
29 a 33 anos	R\$ 89,00
34 a 38 anos	R\$ 91,00
39 a 43 anos	R\$ 102,00
44 a 48 anos	R\$ 117,00
49 a 53 anos	R\$.135,00,
54 a 58 anos	R\$.160,00
>=59	R\$.189,00

10.3 - Havendo a mudança de faixa etária, o preço será alterado automaticamente, de acordo com o estipulado na cláusula anterior.

Nas fls. 148 e 163, constam outros contratos sob regime de pós-pagamento, e nas fls. 156 e 175 constam outros contratos sob regime de pré-pagamento.

Referidas diversidades de regime contratual persistiram em relação aos demais contratos que instruem o presente processo (fl. 114 até a fl. 494).

Nas fls. 495 a 790 constam “relatórios”/faturas de produção da própria contribuinte sem qualquer assinatura da pessoa responsável, de tomador ou prestador do

serviços, e sem valor oficial, sem que tenham sido devidamente e individualmente explicados por parte da empresa contribuinte, inviabilizando a influência no convencimento das argumentações da empresa contribuinte.

Entre as fls. 792 e 1733, constam contratos e “relatórios”/faturas sobre os quais não há explicações individuais por parte da empresa contribuinte acerca de cada documento que instrui o processo.

Nesse sentido, diante de documentos juntados ao processo sem explicações adicionais, vale indicar o seguinte julgado do CARF:

Acórdão CARF: 2301-004.832 ; Número do Processo: 10880.721251/2012-69

Data de Publicação: 10/10/2016

Contribuinte: RAIZEN ENERGIA S.A

Relator(a): FABIO PIOVESAN BOZZA

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 PRODUÇÃO DA PROVA. **Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o “animus” de convencimento.**

Do exposto, quanto ao argumento da empresa contribuinte de que seria aplicável à recorrente o regime do “pré-pagamento”, fl. 1776, e de que não lhe seria aplicável a retenção de IRRF na forma do art. 45 da Lei 8.541/92, verificou-se que não há demonstração cabal nesse sentido, sendo as provas dos autos insuficientes para tal demonstração, na medida em que foram apresentados diversos contratos sob regime de “pós-pagamentos”, conforme anteriormente indicado.

Ademais, quando a empresa contribuinte afirma que não haveria dúvidas que referidas retenções teriam ocorrido, ao simplesmente instruir no processo o que denominou de “faturas”, fls. 1777 a 1779, não há como não haver dúvida diante de faturas, já que as mesmas, se desacompanhadas dos comprovantes de retenção, nada provam.

Não há em todo o processo qualquer comprovante de IRRF das fontes pagadoras, capazes de atestar o direito ao crédito pretendido.

Em relação à discussão sobre a aplicabilidade ou não do art. 40 da Lei Federal nº 9.784/1999, referido argumento não merece prosperar, na medida em que a própria Lei Federal nº 9.784/99 expressamente prevê sua aplicação subsidiária ao processo tributário, ao

definir em seu art. 69 que os procedimentos administrativos específicos "continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-lhes apenas **subsidiariamente** os preceitos dessa Lei".

Em relação ao argumento da empresa contribuinte, fl. 1784, de que estaria sendo apenada em decorrência do não recolhimento que deveria ser atribuído a terceiro, vale ressaltar a responsabilidade da própria empresa prestadora em exigir das tomadoras do serviços por ela prestados os seus comprovantes de retenção a fim de se certificar se a tomadora tem cumprido ou não suas obrigações acessórias, em atendimento à legislação atinente à matéria, conforme dispositivos a seguir:

LEI FEDERAL Nº 8981/1995

Art. 86. As pessoas físicas ou jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do Imposto de Renda na fonte, deverão fornecer à pessoa física ou jurídica beneficiária, até o dia 31 de janeiro, documento comprobatório, em duas vias, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do Imposto de Renda retido no ano-calendário anterior, quando for o caso.

§ 1º No documento de que trata este artigo, o imposto retido na fonte, as deduções e os rendimentos, deverão ser informados por seus valores em Reais.

§ 2º As pessoas físicas ou jurídicas que deixarem de fornecer aos beneficiários, dentro do prazo, ou fornecerem com inexatidão, o documento a que se refere este artigo, ficarão sujeitas ao pagamento de multa de cinquenta Ufirs por documento.

§ 3º A fonte pagadora que prestar informação falsa sobre rendimentos pagos, deduções ou imposto retido na fonte, será aplicada multa de trezentos por cento sobre o valor que for indevidamente utilizável, como redução do Imposto de Renda a pagar ou aumento do imposto a restituir ou compensar, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais.

§ 4º Na mesma penalidade incorrerá aquele que se beneficiar da informação, sabendo ou devendo saber da sua falsidade.

LEI FEDERAL Nº 7.450/1985

Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos **somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.**

DECRETO FEDERAL Nº 3000/1999 (VIGENTE À ÉPOCA)

Art. 733. É responsável pela retenção do imposto (Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, art. 6º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 65, § 8º):

[...]

Parágrafo único. As pessoas jurídicas que retiverem o imposto de que trata este Subtítulo deverão (Decreto-Lei nº 2.394, de 1987, art. 6º, parágrafo único):

I - fornecer aos beneficiários comprovante dos rendimentos pagos e do imposto retido na fonte;

[...]

Art. 943 [...]

[...]

§ 2º O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos [§§ 1º e 2º do art. 7º](#), e no [§ 1º do art. 8º](#) ([Lei nº 7.450, de 1985, art. 55](#)).

Deste modo, o presente processo não tratou da responsabilização de terceiros, não sendo aplicável, portanto, as regras acerca da responsabilização de terceiros, valendo-se ressaltar que a prestadora, caso estivesse ciente da não retenção ou retenção equivocada à luz da legislação aplicável, ou diante do não recebimento do devido comprovante, restou conivente com o descumprimento da fonte pagadora, sendo-lhe passível inclusive de incidir no art. 86, §4º, da Lei Federal nº 8981/1995, na medida em que teria intenção de se utilizar de créditos não retidos/recolhidos/informados na forma da legislação pela fonte pagadora.

Nesse sentido, a própria empresa contribuinte contribui para a causa da sua impossibilidade de reconhecimento do crédito, na medida em que não atuou diligentemente exigindo o comprovante de retenção legalmente previsto, não lhe sendo cabível, portanto, alegar que estaria sendo apenada pelo não cumprimento adequado do dever de pagamento atribuído a terceiro.

Sobre a informação da contribuinte de que não dispunha de meios legais para exigir o que lhe seria de direito (o comprovante), vale ressaltar que, mesmo diante de toda a legislação que lhe garante o direito de ter o comprovante de retenção por parte das empresas tomadoras (fontes pagadoras), a mesma não apresentou no presente processo qualquer documento administrativo ou notificação extrajudicial ou judicial para que as fontes pagadoras lhe apresentassem os devidos comprovantes de retenção.

Sendo objeto do presente processo, portanto, a análise da possibilidade ou não de reconhecimento de crédito tributário, para fins de compensação, necessário indicar que o Código Tributário Nacional determina que a compensação depende da existência de crédito líquido e certo, nos seguintes termos:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, **ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar** a compensação de

créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.
[...]
(grifos nossos)

Em outras palavras, a empresa contribuinte não apresentou meios de prova hábeis à caracterização da **certeza** do crédito pleiteado, o que impossibilita, portanto, a validação dos valores apresentados em PER/DCOMP.

Caberia à empresa contribuinte demonstrar o direito de crédito alegado, conforme reiterados entendimentos do CAREF, a exemplo do seguinte:

Acórdão CAREF nº: 3003-000.717
Número do Processo: 10880.915344/2008-76
Data de Publicação: 19/12/2019
Contribuinte: EBF INVESTIMENTOS LTDA
Relator(a): MULLER NONATO CAVALCANTI SILVA
Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Data do fato gerador: 15/10/2002 **CRÉDITO. CERTEZA E LIQUIDEZ. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado para compensação, restituição ou pedido de ressarcimento PER/DCOMP pela via administrativa. Inteligência do art. 170 do CTN.**
(grifos nossos)

Não houve, portanto, demonstração, por meio de provas hábeis, do direito alegado pelo Recorrente, no curso do processo, o que enseja a incerteza do valor alegado pelo contribuinte como crédito passível de compensação, sendo, a negação da compensação requerida, medida que se impõe.

Dispositivo

Dessa forma, havendo incerteza quanto à demonstração do alegado crédito objeto de pedido de compensação, torna-se inviável o reconhecimento de referido crédito pleiteado nos autos, não havendo motivos para a reforma do Acórdão da DRJ.

Considerando-se, portanto, o disposto no art. 170 do CTN, pelos motivos anteriormente expostos, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, mantendo integralmente a decisão de piso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Dayan da Luz Barros